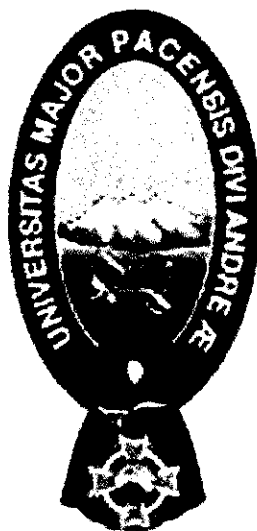


**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS  
CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA  
UNIDAD DE POST GRADO**



**DIPLOMADO EN TRIBUTACIÓN**

**MONOGRAFIA**

**ANÁLISIS DE LOS EFECTOS TRIBUTARIOS DEL AUTO SUPREMO  
410/2015 EN LA IMPUTACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL EN LA SOLICITUD  
DE CERTIFICADOS DE DEVOLUCIÓN IMPOSITIVA (CEDEIM) DE LAS  
EMPRESAS MINERAS DE LA CIUDAD DE POTOSÍ**

Postulantes: Lic. G. Jorge Encinas García  
Lic. Juan Jaime Vilacahua Tola

Potosí- Bolivia

2016

## DEDICATORIA

*A Dios, porque ilumina mi camino.*

*A mi esposa, por su amor y motivar mi desarrollo profesional.*

*A mis hijos, porque me inspiraron superación.*

*A mis padres, por apoyarme en todo momento de mi formación profesional.*

*A mis hermanos, por brindarme su apoyo.*

**ANÁLISIS DE LOS EFECTOS TRIBUTARIOS DEL AUTO SUPREMO  
410/2015 EN LA IMPUTACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL EN LA SOLICITUD  
DE CERTIFICADOS DE DEVOLUCIÓN IMPOSITIVA (CEDEIM) DE LAS  
EMPRESAS MINERAS DE LA CIUDAD DE POTOSÍ**

**RESUMEN**

El presente trabajo de investigación, realizó el análisis de los efectos tributarios del Auto Supremo 410/2015 en la imputación del crédito fiscal en la solicitud de *Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM) de las Empresas Mineras* exportadoras de San Cristóbal, Manquiri, Pan Americam, etc.; que operan en la ciudad de Potosí; por lo que el Auto Supremo establece la imputación del crédito fiscal en el periodo, es decir, que la facturación deberá efectuarse una vez que el hecho generador se haya perfeccionado. Ya que el crédito fiscal contenido en las facturas por concepto de compra de bienes y/o servicios destinadas a la exportación, están siendo observadas y depuradas por el Servicio de Impuestos Nacionales.

El propósito de la investigación, se justificó por cuanto posee relevancia social y por los beneficios que proveerá a las empresas mineras exportadoras de la ciudad de Potosí, los lineamientos y procedimientos en la aplicación de la normativa tributaria; de cuando y como imputar el crédito fiscal, y de cómo respaldar las facturas, notas fiscales y/o documentos equivalentes para que no sean objeto de observación por parte de la Administración Tributaria.

El tipo de investigación del presente trabajo es de carácter descriptivo, los *métodos de investigación utilizados fueron: El Deductivo, el análisis y la síntesis*. Para validar la información, los instrumentos de recolección de datos utilizados fueron: la técnica documental y el análisis de la Información.

Los resultados del presente trabajo de investigación, estableció un manual de procedimiento técnico para mejorar la aplicación de la normativa tributaria referente a la imputación del crédito fiscal en la solicitud de certificados de devolución impositiva (CEDEIM).

## ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	1
<b>CAPÍTULO I</b>	
1.1. Planteamiento del Problema .....	4
1.2. Formulación de la Pregunta .....	5
<b>CAPITULO II REFERENCIA TEORICA</b>	
2.1. Objetivos.....	6
2.1.1. Objetivo General.....	6
2.1.2. Objetivos específicos.....	6
2.2. Justificación.....	6
2.3. Alcance.....	7
2.4. Diseño Metodológico.....	7
2.4.1. Métodos.....	7
2.4.2. Técnicas e instrumentos de recolección de datos.....	9
<b>CAPITULO III MARCO DE REFERENCIA</b>	
3.1. Marco Teórico.....	11
3.1.1. Impuesto.....	11
3.1.1.1. Definición de Impuesto.....	11
3.1.2. Principales Impuestos que conforman el Sistema Tributario Boliviano.....	11
3.1.2.1 Impuesto Al Valor Agregado.....	12
3.1.2.1.1. Definiciones.....	12
3.1.2.1.2. Características del Impuesto al Valor Agregado.....	12
3.1.3. El Hecho Generador o Imponible.....	14
3.1.3.1. Definiciones.....	14
3.1.3.2. Aspectos del hecho Generador.....	14
3.1.4. Certificado de Devolución de Impuestos (CEDEIM).....	15
3.2. Marco Normativo.....	17
3.2.1. Auto Supremo N° 410 de fecha 09 de junio de 2015.....	17
3.2.2. Bases teóricas y legales.....	20
3.2.2.1. Valores.....	20
3.2.2.2. Certificados de Devolución Impositiva.....	20
3.2.2.3. Hecho Generador.....	22
<b>CAPITULO IV DESARROLLO PRÁCTICO</b>	
4.1. Desarrollo Práctico.....	25
4.1.1. Descripción del Proceso del Perfeccionamiento del Hecho Generador y Análisis de la Imputación del Crédito Fiscal.....	25

4.1.2. Manual de Procedimientos Técnicos para mejorar la aplicación de la Normativa Tributaria referente a la Imputación del Crédito Fiscal en la Solicitud de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM).....	28
--	----

**CAPITULO V**

Conclusiones.....	34
Bibliografía.....	35
Anexos	

## INTRODUCCIÓN

Los impuestos son cargas obligatorias que las personas y empresas tienen que pagar para financiar al estado. En pocas palabras: sin los impuestos el estado no podría funcionar, ya que no dispondría de fondos para financiar la construcción de infraestructuras (carreteras, hospitales, escuelas, aeropuertos, etc.), prestar los servicios públicos de salud, educación, defensa, sistemas de protección social (desempleo, prestaciones por invalidez o accidentes laborales), etc.

En Bolivia con el objetivo de "no exportar impuestos" y de garantizar la competitividad de las exportaciones, se estableció que los exportadores de mercancías y servicios recibirán la devolución de los impuestos al consumo y de los aranceles pagados sobre los insumos incorporados en las mercancías de exportación, considerando la incidencia real de éstos en los costos y gastos de producción.

En el Departamento de Potosí-Bolivia, se encuentran empresas mineras que realizan la explotación y/o procesamiento de reservas mineralógicas. El Estado a través de Leyes especiales a fomentado la exportación de estas reservas de minerales donde los exportadores, recibirán la devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto al Consumo Específico (ICE) y el gravamen arancelario (GA), devueltas en títulos de valor llamados Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM). La solicitud de los CEDEIM se lo realiza por periodo y gestión.

Actualmente, pese a que la minería ha sufrido un decremento en el valor de sus exportaciones, Potosí es uno de los mayores centros explotadores de estaño, plata, zinc, plomo entre otros; encontrándose proyectos grandes tal el caso de la Minera San Cristóbal explotación que se realiza a cielo abierto de clase mundial, con tecnología de punta y cuidado ambiental; también se tiene a las Mineras: Manquiri, Pan Americam, Kz Minerals, Nogales, etc.

El Auto Supremo 410/2015 de fecha 06 de junio de 2015 establece la imputación del crédito fiscal en el periodo, es decir, que la facturación deberá efectuarse una vez que el hecho generador se haya perfeccionado.

Las empresas mineras se acostumbraron a imputar el crédito fiscal en un periodo distinto, después o antes de acontecido el hecho generador, lo cual conlleva a que el Servicio de Impuestos Nacionales observe el crédito fiscal contenido en las facturas por concepto de compra de bienes y/o servicios.

Por tanto el objeto de investigación es el Análisis de los Efectos Tributarios del Auto Supremo 410/2015 en la Imputación del Crédito Fiscal en la Solicitud de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM) de las Empresas Mineras de la Ciudad de Potosí.

En este entendido a continuación mencionamos la problemática que se identificó:

- Las empresas mineras, imputan el crédito fiscal de un periodo; en un periodo distinto ocurrido el hecho generador.
- Existe Facturas por concepto de compra de bienes y servicios, que no están respaldados con documentación, por el cual estén vinculados con la actividad exportadora.
- La administración Tributaria, viene depurando el crédito fiscal contenidas, en las facturas por concepto de compra de bienes y servicios.
- La depuración del crédito fiscal, sujeto a devolución es elevada.

Por todas las razones antes expuestas, nace la necesidad de realizar el presente trabajo de investigación, para lo cual se plantea la siguiente pregunta:

*¿Cuáles son los efectos tributarios del Auto Supremo 410/2015 en la imputación del crédito fiscal en la solicitud de certificados de devolución impositiva (CEDEIM) de las empresas mineras en la ciudad de Potosí?*

Consiguientemente el objetivo general del presente trabajo de investigación es:

*Realizar un análisis de los efectos tributarios en las empresas mineras de la ciudad de Potosí, para desarrollar procedimientos técnicos del Auto Supremo 410/2015 en la imputación del crédito fiscal en la solicitud de certificados de devolución impositiva (CEDEIMs).*

Los beneficios de la investigación se justifica porque, analizando los efectos tributarios del Auto Supremo 410/2015 en la imputación del crédito fiscal en la solicitud de certificados de devolución impositiva (CEDEIM) en las empresas mineras de la ciudad de Potosí; proveerá lineamientos y procedimientos técnicos en la aplicación correcta de la normativa tributaria a los responsables del área Tributaria de las empresas; de cuando y como imputar el crédito fiscal y respaldar de forma adecuada las facturas, notas fiscales y/o documentos equivalentes para que no sean objeto de observación por parte de la Administración Tributaria.

El tipo de investigación del presente trabajo es de carácter descriptivo por la naturaleza del planteamiento de la pregunta y porque plantea la utilización de instrumentos legales para realizar el análisis de los efectos tributarios del Auto Supremo 410/2015.

Los métodos de investigación utilizados fueron: El Deductivo, el Análisis y la Síntesis; el primero planteó los procedimientos legales de los elementos tributarios; el segundo permitió el análisis de los efectos tributarios del auto supremo 410/2015 en la imputación del crédito fiscal en la solicitud de certificados de devolución impositiva (CEDEIM); para que el deductivo permita el establecimiento de procedimientos técnicos para mejorar la aplicación de la normativa tributaria referente a la imputación del crédito fiscal en la solicitud de certificados de devolución impositiva (CEDEIM).

Los instrumentos de recolección de datos utilizados fueron: la técnica documental y el análisis de la Información.



## CAPITULO 1

### 1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Los Certificados de Devolución Impositiva(CEDEIM) para las empresas mineras se convierten en valores importantes para su economía, en especial el Impuesto al Valor Agregado IVA; ya que representa un Activo muy importante para disponer y reinvertir en las actividades y operaciones con relación a la exportaciones de minerales; es por esta razón que las empresas mineras solicitan la devolución impositiva.

El crédito fiscal IVA contenidas en las Notas Fiscales por concepto de compra de bienes y servicios por parte de las Empresas Mineras de: San Cristóbal, Manquiri, Pan Americam Silver, Nogales, y otros; están siendo observadas por el Servicios de Impuestos Nacionales, debido al Auto Supremo 410/2015; que establece, que la imputación del crédito fiscal debe corresponder al periodo en el cual se ha perfeccionado el hecho generador, es decir, que la facturación deberá efectuarse una vez que el hecho generador se haya perfeccionado.

De lo mencionado anteriormente se identificó la siguiente problemática, como ser:

- Las empresas mineras, imputan el crédito fiscal de un periodo; en un periodo distinto ocurrido el hecho generador.
- Existe Facturas por concepto de compra de bienes y servicios, que no están respaldados con documentación, por el cual estén vinculados con la actividad exportadora.
- La administración Tributaria, viene depurando el crédito fiscal contenidas en las facturas por concepto de compra de bienes y servicios.
- La depuración del crédito fiscal sujeto a devolución, por el Servicio de impuestos Nacionales, es elevada.

De no subsanar los problemas descritos se corre el riesgo de la depuración de Facturas por concepto de gastos de bienes y servicios por imputarse en otro periodo; en desmedro de la situación económica de las empresas.

La propuesta del presente trabajo está en establecer procedimientos técnicos para mejorar la aplicación de la normativa tributaria referente a la imputación del crédito fiscal en la solicitud de certificados de devolución impositiva (CEDEIM) de las empresas mineras en la ciudad de Potosí.

## **1.2. FORMULACIÓN DE LA PREGUNTA**

De lo descrito anteriormente se formula la siguiente pregunta:

*¿Cuáles son los efectos tributarios del Auto Supremo 410/2015 de la imputación del crédito fiscal en la solicitud de certificados de devolución impositiva (CEDEIM) de las empresas mineras en la ciudad de Potosí?*

## CAPITULO II

### REFERENCIA TEORICA

#### 2.1. OBJETIVOS

##### 2.1.1. Objetivo General

Realizar un análisis de los efectos tributarios en las empresas mineras de la ciudad de Potosí, para desarrollar procedimientos técnicos del Auto Supremo 410/2015 en la imputación del crédito fiscal en la solicitud de certificados de devolución impositiva (CEDEIMs).

##### 2.1.2 Objetivos específicos

- Recopilar y exponer aspectos teóricos normativos sobre la imputación del crédito fiscal en la solicitud de certificados de devolución impositiva (CEDEIMs).
- Describir el proceso del perfeccionamiento del hecho generador y la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente.
- Desarrollar el análisis de la imputación del crédito fiscal.
- Establecer procedimientos técnicos para mejorar la aplicación de la normativa tributaria referente a la imputación del crédito fiscal en la solicitud de certificados de devolución impositiva (CEDEIMs).
- Establecer un manual de procedimientos técnicos para mejorar la aplicación de la normativa tributaria referente a la imputación del crédito fiscal en la solicitud de certificados de devolución impositiva (CEDEIMs).

#### 2.2. JUSTIFICACIÓN

Las empresas mineras solicitan cada año el certificado de devolución impositiva (CEDEIM) por las exportaciones que realizan, estos títulos de valor la utilizan como pagos de cualquier obligación tributaria ante el Servicio de Impuestos Nacionales (S.I.N.) o la Aduana Nacional de Bolivia (A.N.B.).

En este orden de ideas la investigación se justifica ya que al analizar los efectos tributarios del Auto Supremo 410/2015 de la imputación del crédito fiscal en lasolicitud de certificados de devolución impositiva (CEDEIM) en las empresas mineras de la ciudad de Potosí, puede servir de apoyo a responsables de área Tributaria de las empresas, de cuando y como imputar el crédito fiscal y respaldar de forma adecuada las facturas, notas fiscales y/o documentos equivalentes para que no sean objeto de observación por parte de la Administración Tributaria.

De igual manera el presente trabajo podrá servir de base a otras investigaciones, relacionadas con el mismo tema, así como fuente de consulta para contribuyentes que estén relacionados con la solicitud de certificados de devolución impositiva (CEDEIM).

### **2.3. ALCANCE**

El alcance de la monografía, es de analizar los efectos tributarios del Auto Supremo 410/2015 de la imputación del crédito fiscal en la Solicitud de Certificados de Devolución Impositiva de las Empresas Mineras de la Ciudad de Potosí. Para la realización del estudio se estableció un periodo aproximado de dos semanas.

La investigación está basada en las teorías del sistema tributario boliviano, relacionados con la imputación del crédito fiscal y la solicitud de certificados de devolución impositiva (CEDEIM).

### **2.4. DISEÑO METODOLOGÍCO**

#### **2.4.1. Métodos**

Toda investigación debe seguir un tipo de estudio adecuado, para la identificación de los diferentes procesos que deben interrelacionarse con los objetivos buscados; por lo tanto, a continuación se explica la metodología que se utilizó en la investigación.

## **Tipo de investigación**

La presente investigación se efectuó en un estudio descriptivo, según Hernández Zampieri, Carlos Fernandez-Collado, Pilar Baptista Lucio (Metodología de la Investigación, pág. 102) "los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis (Danhke, 1989). Es decir, miden, evalúan o recolectan datos sobre diversos conceptos (variables), aspectos, dimensiones componentes del fenómeno a investigar. En un estudio descriptivo se selecciona una serie de cuestiones y se mide o recolecta información sobre cada una de ellas, para así (valga la redundancia) describir lo que se investiga."

De acuerdo a este planteamiento, la investigación se adaptó a un carácter descriptivo. Se considera que la investigación tiene la modalidad descriptiva, puesto que, mediante la utilización de instrumentos legales como, la Constitución Política del Estado Plurinacional, el Código Tributario Boliviano, Ley 843 Texto Ordenado Vigente, con su respectivo reglamento y demás disposiciones normativas relacionadas con dicho impuesto, se analizó los efectos tributarios del auto supremo 410/2015 de la imputación del crédito fiscal en la solicitud de certificados de devolución impositiva (CEDEIM) de las empresas mineras en la ciudad de Potosí

## **Métodos de Investigación**

Toda investigación exige la identificación de métodos a emplear en dicha investigación, a continuación se detallan los métodos a utilizados:

### **Deductivo:**

Este método permitió que las verdades particulares contenidas en las verdades universales se vuelvan explícitas ya que su utilización facilitó identificar dentro de situaciones generales explicaciones particulares.

A través de este método se planteó los procedimientos legales de los elementos tributarios, aplicadas a los efectos tributarios del auto supremo 410/2015 de la imputación del crédito fiscal en la solicitud de certificados de devolución impositiva (CEDEIM) de las empresas mineras en la ciudad de Potosí

### **Análisis y Síntesis:**

Se fundamenta en un proceso de conocimiento que se inicia por la identificación de cada una de las partes, que caracterizan una realidad, de este modo podrá establecer las relaciones causa efecto entre los elementos que componen el objeto de investigación.

En función de ello, se efectuó un análisis de los efectos tributarios del auto supremo 410/2015 de la imputación del crédito fiscal en la solicitud de certificados de devolución impositiva (CEDEIM) de las empresas mineras en la ciudad de Potosí para su posterior establecimiento de procedimientos técnicos para mejorar la aplicación de la normativa tributaria referente a la imputación del crédito fiscal en la solicitud de certificados de devolución impositiva (CEDEIM).

#### **2.4.2. Técnicas e instrumentos de recolección de datos**

En cuanto a las técnicas de recolección de información se tomaron:

**Técnica documental:** Se ha obtenido y recopilado información documentada, tales como leyes, decretos, resoluciones normativas de directorio y textos bibliográficos.

**Análisis de la Información:** Se interpretó los resultados obtenidos mediante resúmenes de la información por medio de tablas o cuadros de salida, se confeccionó considerando su sencillez y por su comprensión.

**Población:** En el esquema metodológico que se utilizó fue el muestro no probabilístico, según Fidias G. Arias (El Proyecto de Investigación, introducción a la metodología de la investigación, pág. 85), considera que el muestreo no probabilístico es: "un procedimiento de selección en el que se desconoce la

probabilidad que tienen los elementos de la población para integrar la muestra". En esta investigación el muestreo es por tanto intencional y no probabilístico, pues los elementos fueron escogidos por criterios pre establecidos, es decir, las empresas mineras que solicitan el CEDEIM.

## CAPITULO III

### MARCO DE REFERENCIA

#### 3.1. MARCO TEORICO.

El presente capítulo explica en primer lugar, conceptos y términos necesarios para comprender los fundamentos teóricos Tributarios, que son útiles para comprender mejor el análisis de los efectos tributarios del Auto Supremo 410/2015 de la imputación del crédito fiscal en la solicitud de certificados de devolución impositiva (CEDEIM) de las empresas mineras de la ciudad de Potosí.

##### 3.1.1. IMPUESTO

“El Impuesto es la contribución que fija el Estado en forma obligatoria a las personas naturales y jurídicas para cubrir las erogaciones públicas, suficientes para el mantenimiento de las necesidades básicas de la población, de las cuales podemos mencionar: Hospitales, escuelas, carreteras, etc.” (García et al, 2003: 10)

##### 3.1.1.1 DEFINICIÓN DE IMPUESTO

El Prof. Héctor B. Villegas define “son impuestos los tributos exigidos, sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posición de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición a gasto de la renta. (García C, 2007: 28)

##### 3.1.2. PRINCIPALES IMPUESTOS QUE CONFORMAN EL SISTEMA TRIBUTARIO BOLIVIANO

“En Bolivia los impuestos vigentes en la actualidad se agrupan bajo dos regímenes tributarios: El régimen General y el régimen Simplificado. Dentro del Régimen General; esta: El Impuesto al Valor Agregado (IVA), el régimen



complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC – IVA), el Impuesto Directo a los Hidrocarburos (IDH), el Impuesto Especial a los Hidrocarburos (IEHD), el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), el Impuesto a las Transacciones (IT), el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), el Impuesto a Los Consumos Específicos (ICE), el impuesto a las sucesiones y a las transmisiones gratuitas de bienes (TGB), el Impuesto a las salidas al exterior (ISAE) y el Impuesto complementario a la minería (actualmente regalía minera) (RM)". (Coello&Fernández, 2014: 142)

### **3.1.2.1. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

#### **3.1.2.1.1. DEFINICIONES**

"Es la base del sistema tributario fiscal porque permite el control fiscal en todas las fases productivas. Es un tributo al que están obligados los que facturan por la venta de bienes y servicios. Es un impuesto indirecto porque recae en el consumidor (comprador) de bienes y/o servicios al tiempo de recibir su factura". (Uría R, 2014: 6)

"El IVA es un impuesto indirecto sobre el consumo, es decir financiado por el consumidor final. Un impuesto indirecto es el impuesto que no es percibido por el fisco directamente del tributario. El IVA es percibido por el vendedor en el momento de toda transacción comercial (transferencia de bienes o servicios). Los vendedores intermediarios tienen el derecho de hacerse reembolsar el IVA que han pagado a otros vendedores que los preceden en la cadena de comercialización (crédito fiscal), deduciéndolo del monto de IVA cobrado a sus clientes (débito fiscal), debiendo entregar la diferencia al fisco". (Wikipedia, 2015)

#### **3.1.2.1.2. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

"Sin lugar a dudas el IVA es el impuesto más importante a nivel mundial; en Bolivia es uno de los impuestos de mayor recaudación y se vincula a todo tipo de empresas. Precisamente por su importancia, es necesario brindar un resumen de sus de sus características más importantes, se trata de un impuesto indirecto

puesto que el mismo recae en los consumidores finales de los bienes y servicios y no sobre los sujetos pasivos del impuesto. En su aplicación observamos que se grava con el 13% al valor que se agrega a un producto o servicio cada vez que existe una transferencia de dominio. (Valdez M, 2016: 47)

Entre las principales características del impuesto tenemos las siguientes:

- Es un impuesto indirecto, generalizado a toda la economía del país.
- Es impuesto ciego y real, ya que no toma en cuenta las condiciones de riqueza o pobreza de la persona que soporta el impuesto.
- La exención del IVA a ciertos productos (normalmente los esenciales o de primera necesidad), rompe la cadena de débitos y créditos fiscales ocasionando distorsiones.
- El IVA es un impuesto neutro, puesto que grava las ventas en todas las etapas con alícuotas uniformes y admite la posibilidad de computar como crédito fiscal el impuesto pagado en las compras. El productor y/o comerciante no incluye en sus costos al IVA y como en definitiva quien proporciona los fondos para el impuesto es el consumidor final.
- En apariencia es de sencilla recaudación y fiscalización puesto que el fisco puede efectuar controles cruzados, entre los débitos declarados por los vendedores y los créditos fiscales utilizados por los compradores.
- Un típico impuesto a las ventas alcanza casi sin excepción a todo tipo de ingreso, como ser a los subsidios por desocupación, a los beneficios de la seguridad social, los ingresos ilícitos, etc., puesto que quienes perciben esos ingresos, en algún momento estarán pagando el IVA, es decir, no importa de dónde provenga el ingreso.
- Como desventaja, se plantea su regresividad; la incidencia del gravamen termina siendo mayor en los sectores de bajos ingresos que en los de altos ingresos. Las clases de menores ingresos, en realidad, contribuyen en mayor proporción en términos relativos.

- Su recaudación se complica y tiene mayor evasión en la etapa minorista, puesto que los consumidores suelen no reclamar las facturas y el vendedor acepta de buen agrado este hecho.
- La existencia de los denominados "regímenes especiales" ocasiona una vulneración al principio de generalidad y permite la evasión del impuesto precisamente en la última etapa, que es cuando el producto llega al consumidor final". (Valdez M, 2016: 47-48)

### 3.1.3. EL HECHO GENERADOR O IMPONIBLE

#### 3.1.3.1. DEFINICIONES

"Hecho Generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria". (García C, 2007: 115)

"El hecho imponible es el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse la obligación tributaria o bien el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta". (Sol J, 2012: 131)

#### 3.1.3.2. ASPECTOS DEL HECHO GENERADOR

"Los elementos o aspectos del hecho generador son los siguientes

- a) Legal:** Implica que toda hipótesis de incidencias debe estar plasmada en la ley, en la cual también deben estar descritos los aspectos medibles como la base o parámetro, independientemente de los sujetos activo o pasivo.
- b) Aspectos personales:** Se debe determinar el aspecto personal o subjetivo de la obligación tributaria, estableciéndose un nexo entre la hipótesis de incidencia y los sujetos activo y pasivo de la obligación.

- c) **Aspecto material:** El legislador seleccionará los hechos imponible de entre una serie de hechos tributariamente relevantes como pueden ser los ingresos que se perciben, la propiedad o posesión de bienes, actos jurídicos, consumo de bienes, producción de bienes, etc.
- d) **Aspectos temporales:** El legislador señalará el momento en que debe estimarse consumado el hecho generador, de acuerdo con esto los hechos imponible pueden clasificarse en instantáneos o periódicos". (Sol J, 2012: 130)

#### 3.1.4. CERTIFICADO DE DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS (CEDEIM)

"El Certificado de Devolución de Impuestos (CEDEIM) es un título valor transferible por simple endoso, con vigencia indefinida que puede ser utilizado por el tenedor final para el pago de cualquier tributo cuya recaudación este a cargo de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB) o del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) conforme a la legislación vigente.

Los EXPORTADORES reciben la devolución de los impuestos internos al consumo y los aranceles de importación, incorporados en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, basados en el principio de la Neutralidad Impositiva cuya finalidad es la de garantizar la competitividad de las exportaciones.

Los impuestos y aranceles son devueltos a través del Certificado de Devolución Impositiva, CEDEIM, el cual se constituye en el mecanismo legal para la devolución de impuestos a los exportadores.

#### ¿Quiénes pueden solicitar CEDEIM?

Los exportadores del sector Tradicional (Minería) y No Tradicional.

#### ¿Cuáles son los impuestos que pueden ser devueltos a través del CEDEIM?

- **Impuesto al Valor Agregado – IVA**

Se devuelve al exportador el Impuesto al Valor Agregado cargado, por concepto de los gastos y costos de importaciones o compras locales vinculadas a la exportación. El monto máximo de devolución del IVA equivale al 13% del valor FOB de la exportación. Aclarar que se trata del sector no tradicional únicamente o en su defecto insertar la forma de cálculo para el sector tradicional (Minería).

- **Impuesto a los Consumos Específicos - ICE**

Se devuelve al exportador el Impuesto al Consumo Específico pagado por los bienes finales exportados sujetos a este impuesto, previa presentación de la correspondiente factura. No es objeto de devolución impositiva el ICE pagado por la adquisición de insumos que fueran destinados a la producción de bienes de exportación

- **Gravamen Arancelario - GA**

Se devuelve el Gravamen Aduanero en base a aranceles pagados directamente por el exportador o por terceros en la importación de los bienes y servicios incorporados en el costo del producto exportado (de acuerdo a la Nomenclatura NANDINA).

### **¿Qué modalidades existen para la Solicitud de Devolución Impositiva?**

Para IVA e ICE:

- a) Con Boleta de Garantía Bancaria por el total del monto solicitado por el IVA e ICE a 120 días plazo, presentada al momento de recoger los valores; en este caso la fiscalización es posterior.
- b) Con Fiscalización Previa a la aceptación de la solicitud

### **¿Cuál es el procedimiento para presentar la Solicitud de Devolución Impositiva?**

Cuando se realicen exportaciones definitivas, el exportador debe presentar el diskette o CD con el archivo generado por el Software CEDEIM junto con los siguientes documentos:

- Declaración Única de Exportación - DUE (Original)
- Factura Comercial de Exportación
- Certificado de Salida (Original)
- Documento de transporte que corresponda:
  - Carta de Porte
  - MIC/DTA (transporte terrestre)
  - TIF/DTA (transporte férreo)
  - Guía aérea (transporte aéreo)
  - Conocimiento de embarque (transporte marítimo)
  - Bill of Lading (transporte multimodal)
- Formulario de Declaración Jurada del Impuesto al Valor Agregado (F.210)
- Pólizas de Importación (si corresponde, adjuntando la Boleta de Pago)
- El Sector Minero debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación del o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal (si corresponde, según el artículo 10° del D.S. 25465." (Comunidad de contadores públicos autorizados, 2013)

### **3.2. MARCO NORMATIVO**

#### **3.2.1. AUTO SUPREMON° 410 DE FECHA 09 DE JUNIO DE 2015**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 5° de la Ley 2492 de 2 de agosto de 2003 (CTB), los Autos Supremos, si bien no se constituyen en fuente del Derecho Tributario, son considerados precedentes jurisdiccionales que construyen la jurisprudencia boliviana en distintos ámbitos, una vez que conforman un conjunto de sentencias dictadas por el Poder Judicial sobre una materia determinada; en consecuencia, cualquier criterio vertido a través de un

Auto Supremo requerirá de otros fallos con similar pronunciamiento para constituirse en jurisprudencia.

El Auto Supremo N° 410 de fecha 09 de junio de 2015 emitido por el TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA hace referencia al siguiente numeral:

### **I.1. Antecedentes del Proceso**

1.2.1.1. Factures ICE Ingenieros S.A., Importe total de Bs.1.879.656.- y Crédito Fiscal Bs.244.356.-

Señalo que el *ad quem*, erróneamente estableció que las facturas emitidas par ICE Ingenieros S.A., son del 22 de septiembre de 2008, cuando en los hechos las mismas son del 1ro de octubre de 2008, así mismo transgreden el principio de congruencia, por cuanto no considero la prueba aportada que respalda la factura consistente en los contratos de construcción de diques de Colas del proyecto San Bartolomé, cuyo pago por los servicios ejecutados el mes de septiembre, se realiza una vez aprobada su ejecución, consecuentemente la factura emitida razonablemente corresponde a octubre, en consecuencia se dio aplicación a lo establecido en los arts. 4 y 8 de la Ley 843, art. 8 del Decreto Supremo (DS) N° 21530 y art. 43.I de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10.0016.07 que, establecen que se debe facturar en el periodo fiscal que se liquida.

### **II. Fundamentos Jurídicos del Fallo.**

#### **Facturas ICE Ingenieros**

La acusación se circunscribe en la valoración del *ad quem*, que estableció que las factures emitidas par ICE Ingenieros SA., son del 22 de septiembre de 2008, cuando en los hechos las mismas son del 1ro de octubre de 2008, por lo cual transgredirían el principio de congruencia, por cuanto no se consideró la prueba aportada que respalda la factura consistente en los contratos de construcción de Diques de Colas del proyecto San Bartolomé cuyo pago por los servicios

ejecutados el mes de septiembre, se realiza una vez aprobada su ejecución, consecuentemente la factura emitida razonablemente corresponde a octubre, en consecuencia se dio aplicación a lo establecido en los arts. 4 y 8 de la Ley 843, art. 8 del Decreto Supremo (DS) N° 21530 y art. 43.I de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10.0016.07 que establecen que se debe facturar en el periodo fiscal que se liquida.

De revisión de las factures Nos. 2723 y 2724 cursantes en el 4to. Cuerpo se puede evidenciar como fecha de emisión de la nota fiscal el día 1ro. de octubre de 2008, dándose cumplimiento a una de las condiciones de validez del crédito fiscal, asimismo de datos del proceso se evidencia que el contrato que avala el servicio es de fecha 8 de octubre de 2006, el cual prevé que la relación contractual tendrá una vigencia de 490 días, computable a partir del 5 de octubre de 2006 Fs. 643, cuyo computo concluye a inicios del año 2008. Si bien es cierto que el art. 43 de la RND N° 10.0016.07 establece que los créditos fiscales contenidos en las factures notas fiscales o documentos equivalentes, serán imputados en el periodo fiscal al que corresponda la fecha de emisión del documento, no debe dejarse de lado la normativa específica de cumplimiento obligatorio contenida en la misma RND a través de su art. 6 y principalmente el art. 4 de la Ley N° 843, que establece que una vez perfeccionado el hecho generador del IVA, obligatoriamente debe emitirse la correspondiente factura, nota fiscal o documento equivalente hecho que no sucedió en el presente caso al ser este un servicio que fue prestado con anterioridad al periodo octubre de 2008, lo cual no puede interpretarse de ninguna manera como una colisión de normas tributarias, simplemente como los efectos del producto de una relación jurídica que no se acomoda a las estipulaciones tributarias de acuerdo al art. 15 del CT Ley N° 2492, de lo cual se evidencia que si bien el crédito fiscal fue erradamente descartado por error de verificación de fecha, en aplicación del principio de verdad material exigido por el art. 180 de la CPE y dentro los criterios de validez del crédito fiscal establecidos por los arts. 4 y 8 de la Ley 843, art 8 del Decreto Supremo (DS) N° 21530 y art. 6 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10.0016.07, se evidencia la correcta depuración de este crédito fiscal,



mostrándose que el tribunal de alzada no evidencio estos extremos, por lo cual se mantiene la depuración del crédito.

De acuerdo al Auto Supremo 410/2015 una vez perfeccionado el hecho generador del IVA, obligatoriamente debe emitirse la factura, nota fiscal o documento equivalente.

### **3.2.2. BASES TEÓRICAS Y LEGALES**

En esta sección se presentaran las bases teóricas y legales, las cuales facilitaran la comprensión de la investigación con la finalidad de llegar a entender la imputación del crédito fiscal en la solicitud de certificados de devolución impositiva(CEDEIM).

#### **3.2.2.1. VALORES**

De acuerdo en lo señalado en el artículo 491° del Código de Comercio, un título o valor es un documento necesario para legitimar el ejercicio del derecho literal y autónomo consignado en el mismo. En el numeral I del artículo 56° del Código Tributario, el pago de impuestos debe efectuarse en el lugar, la fecha y la forma que establezcan las disposiciones normativas que dicten al respecto.

El artículo 2° de la RND 10.0020.03 establece que los títulos o valores serán *utilizados para el pago de cualquier obligación tributaria, debiendo endosarse a la orden del SIN o la ANB según corresponda, con imputación al impuesto que se está cancelando.*

#### **3.2.2.2. CERTIFICADOS DE DEVOLUCIÓN IMPOSITIVA (CEDEIM)**

El art 1° del Decreto Supremo N° 25465 de 23 de julio de 1999, formula las normas reglamentarias de la Devolución de Impuestos a las exportaciones, en cumplimiento del principio de neutralidad impositiva establecido en las normas de la Ley 843 (texto ordenado vigente) y de la ley 1489 de 16 de abril de 1993 de Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones y las modificaciones efectuadas mediante ley 1963 de 23 de marzo de 1999.

El Decreto Supremo N° 25465 de 23 de julio de 1999, señala en su artículo 2° (CERTIFICADO DE DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS).- Son títulos valores transferibles por simple endoso, con vigencia indefinida y podrán ser utilizados por el tenedor final para el pago de cualquier tributo cuya recaudación esté a cargo del Servicio Nacional de Aduanas o del Servicio Nacional de Impuestos Internos, conforme a la legislación vigente. Los CEDEIM podrán ser fraccionados, de acuerdo a disposiciones adoptadas por el Servicio Nacional de Impuestos.

Además, el Decreto Supremo N° 25465 de 23 de julio de 1999, señala los Impuestos que pueden ser devueltos a través del CEDEIM:

- ARTICULO 3.- (IMPUESTO AL VALOR AGREGADO).- El crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios, vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del artículo 11 de la ley 843 (texto ordenado vigente).

No se entenderá como costo, a los efectos de lo establecido en el párrafo precedente, la sola depreciación de los bienes de capital y de los activos fijos, sino el pago total que se hubiere realizado por su importación o compra en mercado interno.

La determinación del crédito fiscal para las exportaciones, se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el artículo 8 de la ley 843 (texto ordenado vigente). Como los exportadores no generan, o generan parcialmente, débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare, en el período fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación.

- **ARTÍCULO 4.- (IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIFICOS).**- El ICE pagado por los bienes finales exportados sujetos a este impuesto, será devuelto al exportador, previa presentación de la nota fiscal correspondiente. No será objeto de devolución el ICE pagado en la compra de insumos intermedios.
- **ARTICULO 5.- (GRAVAMEN ARANCELARIO CONSOLIDADO).**- El GAC a ser devuelto por operaciones de exportación, se establecerá en base a los aranceles pagados directamente por el exportador o por terceros, en la importación de los bienes y servicios incorporados en el costo del producto exportado, incluidas las mermas técnicas y deducidos los desperdicios con valor comercial.

### **3.2.2.3. HECHO GENERADOR**

Respecto a las disposiciones legales relacionadas al hecho imponible, el artículo 4° de la Ley 843 Texto Ordenado de 20 mayo de 1987 señala:

**ARTÍCULO 4°.-** El hecho imponible se perfeccionará:

- a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente.
- b) En el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior.

En el caso de contratos de obras de construcción, a la percepción de cada certificado de avance de obra. Si fuese el caso de obras de construcción con financiamiento de los adquirentes propietarios del terreno o fracción ideal del

mismo, a la percepción de cada pago o del pago total del precio establecido en el contrato respectivo.

En todos los casos, el responsable deberá obligadamente emitir la factura, nota fiscal o documento equivalente.

El Decreto Supremo N° 21530 (que reglamenta el IVA) que señala en el artículo 4°.- A los fines de lo dispuesto en el Artículo 4° inciso b) de la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente), cuando las empresas constructoras para la ejecución de sus obras requieran el financiamiento por parte de los contratantes, sean éstos personas naturales, jurídicas, privadas o públicas o cuando los adquirentes, sean éstos personas naturales, jurídicas, privadas o públicas, son propietarios del terreno o fracción ideal del mismo, debe existir necesariamente un contrato de obra o de prestación de servicios de construcción y el contratista deberá obligatoriamente emitir la respectiva factura, nota fiscal o documento equivalente por la percepción total o por el monto del pago de cada cuota del precio establecido en el contrato, según el avance de obra. En los contratos de obras públicas, cuando éstas se paguen mediante títulos valores negociables, la obligación de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente se perfecciona en el momento en que el ente contratante haga efectivos dichos títulos. Por su parte, en los casos de servicios que se contrapresten mediante pagos parciales del precio, la obligación de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente surge en el momento de la percepción de cada pago.

En los casos indicados en los párrafos precedentes, el hecho imponible nace en el momento de la emisión de la respectiva factura, nota fiscal o documento equivalente, o en el de la entrega definitiva de la obra o prestación efectiva del servicio, lo que ocurra primero; en este último supuesto, la obligación de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente se perfecciona incuestionablemente en el momento de la entrega definitiva de la obra o de la prestación efectiva del servicio.

De acuerdo a los anteriores artículos la imputación del crédito fiscal y emisión de la factura debe efectuarse cuando se perfeccione el hecho generador en los siguientes eventos:

- A la entrega del bien (en bienes).
- A la finalización de la ejecución o prestación (servicios).
- Al pago parcial (servicios).
- Al pago total (servicios).

Para Villegas, Hector (Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, p. 273.) el hecho generador es: "... la hipótesis legal y condicionante, cuyo acaecimiento hace nacer la obligación tributaria. La hipótesis condicionante (hecho imponible), debe contener en forma indispensable: la descripción objetiva de un hecho o situación (aspecto material); datos necesarios para individualizar a la persona que debe realizar el hecho o la situación descrita (aspecto personal); el momento en que se configura el hecho imponible (aspecto temporal); y el lugar donde debe acaecer el hecho imponible (aspecto espacial); es el hecho jurídico tipificado previamente en la Ley; en cuanto a síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria. Entendiéndose por obligación tributaria como el vínculo jurídico que nace de un hecho, acto o situación, al cual la ley vincula la obligación del particular (persona física o jurídica) de pagar una prestación pecuniaria. Dicha ley tiene su fundamento en la potestad soberana del Estado, que acuerda a éste el derecho de imposición y de coerción".

En la Resolución Normativa de Directorio 10.21.16 de fecha 01 de julio de 2016, en su párrafo I, artículo 40° señala:

**Artículo 40.- (Emisión)** I.-El Sujeto Pasivo o Tercero Responsable una vez perfeccionado el hecho generador o imponible del Impuesto al Valor Agregado, deberá emitir obligatoriamente la Factura, Nota Fiscal o Documento Equivalente, garantizando la legibilidad y nitidez de los datos de la transacción.

## CAPITULO IV

### 4.1. DESARROLLO PRÁCTICO

Los resultados de esta investigación se plasman en las siguientes líneas:

#### 4.1.1. DESCRIPCION DEL PROCESO DEL PERFECCIONAMIENTO DEL HECHO GENERADOR Y ANALISIS DE LA IMPUTACION DEL CREDITO FISCAL.

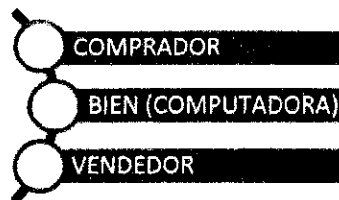
De acuerdo al artículo 4 de la Ley 843, el hecho imponible se perfecciona:

- a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente.
- b) En el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior.

De la anterior normativa se tiene el siguiente análisis:

1. **Caso de ventas de un bien:** De acuerdo a normativa la emisión de la factura se efectuara en el momento de la entrega del bien que suponga transferencia de dominio en favor del comprador.

De acuerdo al siguiente grafico se tiene: La transacción se efectuó en fecha 21 de abril de 2016, donde se efectuó la entrega de bien o transferencia de dominio.



Transacción efectuada en  
fecha 21 de abril de 2016

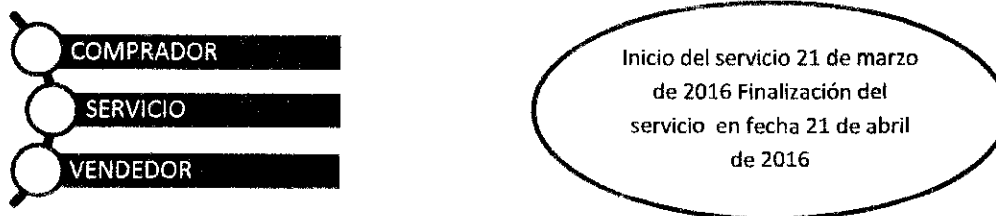
EXISTENCIA DE ENTREGA DEL BIEN O TRANSFERENCIA DE DOMINIO  
DEL VENDEDOR HACIA EL COMPRADOR

Del caso anterior se observa que el bien (computadora) fue transferido en fecha 21 de abril de 2016, situación donde se produce el perfeccionamiento del hecho generador; por lo cual debe emitirse la nota fiscal; se debe hacer notar ya sea que el pago se haya realizado en esa fecha o anterior o posterior, la emisión de la factura debe realizarse en fecha 21 de abril de 2016, ya que la transferencia de dominio ocurrió en dicha fecha y por lo tanto la imputación del crédito fiscal corresponderá al periodo de abril de 2016.

2. **Caso de servicios:** De acuerdo a normativa la emisión de la factura se efectuara a la finalización del servicio o pago efectuado, según ocurra lo primero, es decir:

➤ **Finalización del servicio**

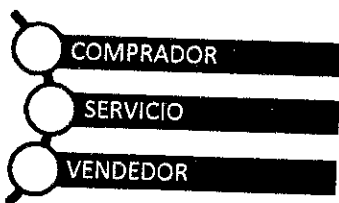
De acuerdo al siguiente grafico se tiene: El servicio comprende del periodo del 21 de marzo al 21 de abril de 2016, fecha última en la cual es la finalización del servicio:



En esta situación el servicio finalizó en fecha 21 de abril de 2016, situación donde se produce el perfeccionamiento del hecho generador; por lo cual debe emitirse la nota fiscal en dicha fecha y por lo tanto la imputación del crédito fiscal corresponderá al periodo de abril de 2016.

➤ **Pago Parcial en el servicio**

De acuerdo al siguiente grafico se tiene: El servicio comprende del periodo del 21 de marzo al 21 de mayo de 2016, periodo en el cual en fecha 01 de abril se produce un pago parcial:



Inicio del servicio 21 de marzo de 2016, pago parcial en fecha 01 de abril de 2016 Finalización del servicio en fecha 21 de mayo 2016

En esta situación en fecha 01 de abril de 2016 ocurrió un pago parcial, situación donde se produce el perfeccionamiento del hecho generador; por lo cual debe emitirse la nota fiscal en dicha fecha. Lo mismo ocurre en fecha 21 de mayo de 2016, donde se emitirá la nota fiscal por el precio restante convenido; por lo tanto la imputación del crédito fiscal corresponderá en el periodo de abril (importe del pago parcial) y en el periodo de mayo (importe restante).

De acuerdo al Auto Supremo 410/2015 una vez perfeccionado el hecho generador del IVA, obligatoriamente debe emitirse la factura, nota fiscal.

La Devolución Impositiva es el acto en virtud del cual el Estado, por mandato de Ley, restituye total o parcialmente impuestos efectivamente pagados a determinados sujetos pasivos que cumplan con las normas que disponen la devolución impositiva.

Derecho basado en el principio de neutralidad impositiva, se efectiviza a través del CEDEIM.

Las empresas mineras al ser empresas en su mayoría exportadoras, ellas acumulan gran cantidad de Crédito Fiscal, producto de las compras efectuadas en territorio boliviano. De acuerdo al principio de neutralidad impositiva efectúan el trámite de Devolución Impositiva.

De acuerdo a lo analizado se presenta el siguiente procedimiento técnico para mejorar la aplicación de la normativa tributaria referente a la imputación del



crédito fiscal en lasolicitud de certificados de devolución impositiva (CEDEIM) para empresas mineras en la ciudad de Potosí:

#### **4.1.2. MANUAL DE PROCEDIMIENTOS TECNICOS PARA MEJORAR LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA REFERENTE A LA IMPUTACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL EN LASOLICITUD DE CERTIFICADOS DE DEVOLUCIÓN IMPOSITIVA (CEDEIM).**

### **MANUAL DE PROCEDIMIENTO TÉCNICO REFERENTE A LA IMPUTACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL**

#### **a) Introducción**

Este Procedimiento tiene como objetivo fundamental la definición y documentación del Procedimiento referente a la imputación del Crédito Fiscal en la solicitud de Certificados de Devolución Impositivo CEDEIM, a fin de establecer el control y funcionamiento más eficiente de la compra de bienes y servicios.

#### **b) Alcance**

Aplica a todas las compras de bienes y servicios.

#### **c) Marco Jurídico**

- Ley 2492 Código Tributario Boliviano.
- Ley 843 Texto Ordenado
- Decreto Supremo 21530
- Auto Supremo 410/2015 de 09 de Junio de 2015
- Resolución Normativa de Directorio N° 10-0021-16
- Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-03
- Ley 1489
- Art. 2 de la Ley 1963;
- Artículos 3, 10, 14, 15, 16, 17 y 20 del D.S. 25465
- Art. 1 del D.S. 26630.
- Decreto Supremo 26397, Decreto Supremo 25183.
- Artículo 37 del D.S. 27874.
- Artículo 6, 150, 136 del D.S. 25870
- Artículo 11 y 14 de la RND 10-0004-03 procedimiento para el despacho aduanero de exportación aprobada mediante Resolución de Directorio RD N°01-014-06 de 03/08/2006 de la Aduana Nacional de Bolivia, RD 023/200 y RD 01-012-02 emitidos por la Administración Aduanera.

#### d) Objetivos

- Establecer un mecanismo de control que permita mejorar la aplicación de la normativa vigente en la imputación del crédito fiscal de la compra de bienes y servicios
- Proporcionar una herramienta que facilite el proceso de inducción y capacitación del personal de nuevo ingreso.
- Facilitar el procedimiento de compras de bienes y servicios.

Debemos comprender que el departamento de compras mantiene dos líneas de comunicación; la primera es interna (con las dependencias de la empresa y la segunda es externa (con proveedores y prestadores de servicios).

Si cada departamento realizara esta relación con el exterior, romperíamos con el primer filtro de control, permitiendo que cada área asignara las características de una compra, (precio, calidad, servicio postventa, proveedor, tiempo de entrega, condiciones de pago) que son funciones del departamento de compras.

Por tal motivo debemos establecer un canal de comunicación adecuado para la realización de una compra o la prestación de un servicio, considerando los lineamientos para la integración de la cuenta de gasto y a los distintos sujetos que se involucran en la cotización, revisión, autorización, compra directa, recepción de documentos, pago a proveedor, archivo de comprobaciones.

Del análisis anterior se desprende la necesidad de utilizar adecuadamente los documentos de control con los que actualmente cuenta la empresa, sin dejar a un lado la necesidad de mejorar los sistemas electrónicos puesto que estos serán los que permitan agilizar el trámite.

Una vez explicadas las dos líneas de comunicación del departamento de compras, procedemos a traducir esta comunicación informal (verbal) a comunicación formal (escrita) que es la mejor forma de tener evidencia suficiente del procedimiento, así como de la justificación de la toma de decisiones. Lo anterior procede al tenor de los siguientes lineamientos:

1. La utilización de "Solicitudes de requerimiento" por parte de cada departamento dirigidas al área de compras, estas pueden ser enviadas vía electrónica o en papel donde anotaran por lo menos:

- Los materiales o servicio que requieren.
- El tiempo de entrega que solicitan.
- Anexar cotización previa si se cuenta con alguna
- La justificación del gasto
- Firma del director del área

2. Una vez obtenida la solicitud por el departamento de compras, este procederá a solicitar cotizaciones a diferentes proveedores; dependiendo del monto del bien o servicio, será el número de cotizaciones necesarias. La elección del proveedor se hará tomando en cuenta:

- Calidad del producto: Se da privilegio a la calidad del producto o servicio inclusive sobre el precio.
- Precio: De proveedores con el mismo precio se escoge el de mejor calidad del servicio o el producto, se considera el precio más competitivo para productos de igual calidad.
- Tiempo de Entrega: De acuerdo a conveniencia y urgencia del producto o servicio.
- Crédito: Es definido según las políticas de pago.
- Por rotación: La Dirección puede definir que algunos pedidos se puedan rotar a cada proveedor en forma equitativa.

3. Cuando el gasto sea autorizado, el departamento de compras generará un documento de control externo denominado "orden de compra" u "orden de servicio" (según sea el caso) que deberá de contener por los menos los siguientes requisitos:

- El bien y/o servicio por adquirir.
- El precio y condiciones de la cotización.

- La firma del encargado de compras como aval de la relación entre el proveedor y el municipio.
  - Nombre y firma del director o encargado de área como solicitante del bien o servicio, o en su caso nombre y firma por ausencia de algún empleado del área solicitante.
  - La justificación del gasto (explicación completa y concreta del gasto)
4. El proveedor deberá presentar en el área de compras el comprobante fiscal que ampare el bien o servicio suministrado, acompañado siempre de la orden de compra o de servicio, recibiendo a cambio un contra recibo, el cual debe contener la fecha de compromiso de pago.
  5. El departamento de compras deberá anexar a la factura y orden de compra, y demás documentación
  6. Una vez completa la comprobación del gasto, el departamento de compras enviará a la tesorería las comprobaciones mediante relación anexa, para continuar con el trámite de pago ya sea mediante la elaboración de cheque o vía transferencia electrónica.

#### **7. Solicitud de la factura**

- A. Caso de ventas: De acuerdo a normativa la emisión de la factura se efectuara en el momento de la entrega del bien que suponga transferencia de dominio en favor del comprador, perfeccionándose el hecho generador.

Una vez identificado la transmisión de dominio del bien se exigirá la emisión de la factura en el periodo donde ocurrió el perfeccionamiento del hecho generador; para su imputación del crédito fiscal en el periodo al cual corresponda, independientemente del pago que se vaya a efectuar. Por ejemplo:

El contrato de compra de bolas de acero para el molino se realizó en la ciudad de Cochabamba en el mes de junio de 2015, y que el mismo establece que el proveedor efectuara la entrega hasta almacenes de la empresa. La empresa verificara las características de solicitud efectuada, y si estas están acorde a contrato se procederá a la recepción en almacenes y se exigirá la emisión de la factura por el periodo de junio de 2015. En el caso de no reunir las características solicitadas se procederá a la devolución del bien con toda la documentación de respaldo. Cabe aclarar que el pago es independiente a la recepción del bien.

B. Caso servicios: De acuerdo a normativa la emisión de la factura se efectuara a la finalización del servicio o pago efectuado, según ocurra lo primero

1. Finalización del servicio: Cuando se realice la finalización de un servicio se exigirá la emisión de la factura a favor de la empresa. Por ejemplo:

El contrato establece el servicio de mantenimiento de maquinaria de flotación dentro el periodo de 01/10/2014 al 01/10/2015; el pago se efectuara una vez evaluado el servicio, 1 mes después.

En este caso se efectuará a exigir la emisión de la factura en el periodo de octubre de 2015, donde se perfecciono el hecho generador, situación independiente del pago a efectuar; para proceder a la imputación del crédito fiscal en el periodo de octubre 2015.

2. Pagos parciales: Cuando se realice un servicio con pagos parciales se exigirá la emisión de la factura a favor de la empresa en cada pago parcial.

Por ejemplo:

El contrato establece el servicio de mantenimiento de maquinaria de flotación dentro el periodo de 01/10/2014 al 01/10/2015; el pago se efectuara cada mes.

En este caso se exigirá la emisión de la factura en cada momento en que se realice el pago parcial; es decir que la imputación del crédito fiscal se realizara por los meses de enero, febrero, marzo, etc. Hasta el último pago parcial.

3. Pago Total: Cuando se realice un servicio con el pago total al inicio a transcurso del contrato vigente; se exigirá la emisión de la factura a favor de la empresa en el pago total efectuado.

Por ejemplo:

El contrato establece el servicio de mantenimiento de maquinaria de flotación dentro el periodo de 01/10/2014 al 01/10/2015; el total se efectuó el 01/01/2015, situación donde se exigirá la emisión de la factura en favor de la empresa e imputación del crédito fiscal en el periodo de enero de 2015.

## CAPITULO V

### CONCLUSIONES

1. Durante el estudio se concluye que el perfeccionamiento del hecho generador y la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente se produce en el momento de la entrega del bien que suponga la transferencia de dominio en favor del comprador, perfeccionándose el hecho generador e imputación del crédito fiscal en el momento de la entrega del bien. En el caso de servicios el perfeccionamiento del hecho generador es a la finalización del servicio o pago efectuado, según ocurra lo primero y por tanto la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente e imputación del crédito fiscal se producirá a la finalización del servicio o pago parcial, lo que ocurra lo primero.
2. Por último se estableció un manual de procedimiento técnico para mejorar la aplicación de la normativa tributaria referente a la imputación del crédito fiscal en las solicitudes de certificados de devolución impositiva (CEDEIM).

**BIBLIOGRAFÍA**

- Hernandez S.  
Fernandez C.  
Baptista P. Metodología de la investigación, cuarta edición. México: Mc Graw Hill, 2006.
- Avendaño Osinaga R. Metodología de la Investigación, cuarta edición. Bolivia: Educación y Cultura, 2013.
- Fidias G. Arias El proyecto de la investigación, introducción a la metodología científica, quinta edición, editorial Episteme, 2006.
- Richard A.  
Koria P. La Metodología de la Investigación desde la Practica Didáctica, primera edición, editorial La Razón, 2007.
- García F.  
García C.  
Martínez H.  
Martínez C., y Solís C. Escuela Superior de Comercio y administración, México: Instituto Politécnico Nacional, 2003.
- García Canseco Oscar Doctrina y Legislación Tributaria, primera edición. Bolivia: producciones Graficas C& M A.R.L., 2007.
- Coello Cremades  
Fernandez Cervantes Análisis de Género de la PolíticaFiscal Boliviana. Bolivia: Sensibles al Género de la Fundación Colectivo Cabildeo, 2014.
- Uría Rosario Principales aspectos impositivos y normativos vigentes en Bolivia: Helvetas Swiss Intercooperation, 2014.
- Valdez Montoya Jorge El Entoro Legal y Contable del Sistema Tributario Boliviano. Bolivia: Editorial Quatro Hnos, 2016.
- Sol JuárezHumberto Derecho Fiscal, primera edición. México: editorial: Ma. Eugenia Buendía López, 2012.
- Comunidad de contadores públicos autorizados (2013) Conociendo los Certificados de Devolución Impositiva - CEDEIM 2da. Parte, Disponible en <http://auditoresycontadores.blogspot.com/2013/05/conociendo-los-certificados-de.html>[consulta: 15diciembre 2015].



Wikipedia	<a href="https://es.wikipedia.org/wiki/Impuesto_al_valor_agregado">https://es.wikipedia.org/wiki/Impuesto_al_valor_agregado</a> [consulta: 16 diciembre 2015].
Ley 2492	Código Tributario Boliviano de 02 de agosto de 2003.
Ley 843	Texto Ordenado de 20 de mayo de 1986.
Decreto Supremo 25465	Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones; de 23 de julio de 1999.
Resolución Normativa de Directorio 10.0021.16	Sistema de Facturación Virtual de fecha 01 de julio de 2016
Auto Supremo N° 410	Tribunal Supremo de Justicia:Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera, Sucre 09 de Junio de 2015.
Héctor B. Villegas	Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, editorial Depalma, séptima edición, 2001.
Servicio de Impuestos Nacionales	Memoria 2014
Fernando C. Muñoz	El Sistema Tributario y sus implicaciones en la reducción de la Pobreza, 2001.

# **ANEXO N° 1**

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**

**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA  
ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA (TSJ)**

**AUTO SUPREMO N° 410  
Sucre, 09 de Junio de 2015**



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**  
**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA**  
**Auto Supremo N° 410**  
**Sucre, 09 de Junio de 2015**

**Expediente** : 52/2015-A  
**Demandante** : Empresa Minera "Manquiri" S.A.  
**Demandada** : Gerencia Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)  
**Distrito** : Potosí  
**Magistrado Relator** : Dr. Antonio Guido Cámpora Segovia

**VISTOS:** Los recursos de casación en el fondo interpuestos por Antonino Cristian Torricos Ramírez, en representación legal de la EMPRESA MINERA "MANQUIRI" S.A. (EMMSA), de fs. 11634 a 11644 vta., y Zenobio Vilamani Atanacio, Gerente Distrital de Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) de fs. 11655 a 11660 contra el Auto de Vista N° 130/2014 de 12 de diciembre, cursante de fs. 11563 a 11573, pronunciado por la Sala Social y Administrativa del Tribunal Departamental de Justicia del Distrito Judicial de Potosí, dentro del proceso Contencioso Tributario seguido por la Empresa Minera "Manquiri" S.A., contra la Gerencia Distrital Potosí del SIN, la respuesta de fs. 11662 a 11668 vta. el Auto que concedió los recursos de fs. 11669, los antecedentes del proceso y:

**CONSIDERANDO I:**

**I.1. ANTECEDENTES DEL PROCESO**

**I.1.1. Sentencia**

Que, en la tramitación del proceso contencioso tributario, la Juez de Partido Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario del Distrito Judicial de Potosí, pronunció Sentencia N° 05/2014 de 6 de junio, que corre de fs. 11402 a 11425, declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme la Resolución Administrativa (RA) N°23-0000460-10 de 22 de septiembre de 2010.

**I.1.2 Auto de vista**

Interpuesto el recurso de apelación, la Sala Social y Administrativa del Tribunal Departamental de Justicia de Potosí, dictó el Auto de Vista N° 130/2014 de 12 de diciembre, que confirmó parcialmente la Sentencia N°05/2014 de 6 de junio.

**I.2. MOTIVOS DEL RECURSO DE CASACIÓN**

Dicha resolución, motivó el recurso de casación en el fondo por parte de la Empresa Minera "Manquiri" S. A., de fs. 11634 a 11644 vta., así como también por la Gerencia Distrital de Potosí del SIN de fs. 11655 a 11660, con los siguientes argumentos:

**I.2.1 Recurso de Casación en el Fondo de la Empresa Minera "Manquiri" S.A.**

Denunció que, el Tribunal de Alzada, incurrió en error de derecho en la apreciación de las pruebas, desconociendo el valor probatorio de las mismas como plena prueba, cuya validez, se encontraría respaldada por la normativa tributaria que,

además acreditan los gastos incurridos efectivamente por la Empresa que, se hallan vinculados a la realización de las actividades de exportación gravadas.

**1.2.1.1. Facturas ICE Ingenieros S.A., Importe total de Bs.1.879.656.- y Crédito Fiscal Bs.244.356.-**

Señaló que el *ad quem*, erróneamente estableció que las facturas emitidas por ICE Ingenieros S.A., son del 22 de septiembre de 2008, cuando en los hechos las mismas son del 1ro de octubre de 2008, así mismo transgreden el principio de congruencia, por cuanto no consideró la prueba aportada que respalda la factura consistente en los contratos de construcción de Diques de Colas del proyecto San Bartolomé, cuyo pago por los servicios ejecutados el mes de septiembre, se realiza una vez aprobada su ejecución, consecuentemente la factura emitida razonablemente corresponde a octubre, en consecuencia se dio aplicación a lo establecido en los arts. 4 y 8 de la Ley 843, art. 8 del Decreto Supremo (DS) N° 21530 y art. 43.I de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10.16.07 que establecen que se debe facturar en el período fiscal que se liquida.

**1.2.1.2. Facturas La Precisa Bs. 678.783,40.- y Crédito Fiscal Bs. 87.461.-**

Denunció que, el Tribunal de alzada depuró las facturas emitidas por La Precisa, por cuanto estas, no establecerían la relación con la actividad de la Empresa; sin embargo, no apreciaron la prueba documental de respaldo presentada que refieren a pagos efectuados por mantenimiento de máquinas y equipos del proyecto San Bartolomé, así como el alquiler de camioneta para la realización de trabajos de mantenimiento de la maquinaria y equipos del proyecto, lo que demuestra que este gasto indiscutiblemente tiene relación con la actividad minera, aspecto respaldado en los libros contables de la Empresa.

**1.2.1.3. Facturas identificadas como Administración Autónoma para Obras Sanitarias Bs.247.280 y Crédito Fiscal Bs.32.147.-**

Que, el tribunal de segunda instancia rechazó estas facturas considerando que el servicio de agua, cuya fecha de emisión y pago es de octubre de 2008 aunque el consumo corresponde a meses anteriores, desconociendo la regulación normativa establecida en el numeral 3 de la RA N°05.039.99, que establece expresamente que, los usuarios de estos servicios a los efectos de la determinación del crédito fiscal deben considerar para su aplicación la fecha de emisión de dichas facturas, aún en el caso de que no estuvieran canceladas. En este grupo están también las emitidas por concepto del servicio de telecomunicaciones, desconociendo los de alzada lo establecido en el art. 43 de la RND 10.16.07 que permite considerar la imputación de los créditos fiscales en la fecha de emisión o del efectivo pago.

**1.2.1.4. Honorarios Profesionales CEAS S.R.L - Ernst Young Ltda. Bs.194.3000.- y Crédito Fiscal Bs.25.259.-**

El tribunal *ad quem*, observó que el contrato de prestación de servicios suscrito con CEAS S.R.L., del 10 de enero 2008, tenía un vigencia de tres meses y que la factura fue emitida recién en octubre de 2008.

La prueba presentada refiere que, este contrato, fue para la prestación de servicio profesional con relación a la obtención del registro en el RITEX, autorización necesaria para la actividad exportadora; por lo que, resulta evidente la contratación



Estado Plurinacional de Bolivia

*Código Judicial*

efectuada que fue renovada en octubre de 2008, tomando en cuenta que, en materia comercial, la voluntad de contratar y de obligarse, puede expresarse de manera verbal o por escrito conforme lo establece el art. 787 del Código de Comercio.

**I.2.1.5.** Facturas de transporte aéreo y facturas de hospedaje Bs. 349.187,34.- y Crédito Fiscal Bs. 45.397.-

En la etapa jurisdiccional, se presentó las planillas de sueldos y salarios del personal dependiente correspondiente a los meses junio, septiembre y diciembre de 2008, que evidencian que los gastos por viajes y hospedaje fueron realizados por personal dependiente de la Empresa minera incluyendo el mes de octubre, demostrando con prueba documental que, estos gastos se encuentran vinculados con la actividad gravada.

**I.2.1.6.** Gastos de publicidad de Bs.39.875 Crédito Fiscal Bs.5.187.-

Los de alzada observaron que, no se precisó a qué tipo de publicidad se habría realizado y que estuviere vinculada con la actividad económica de exportación.

El tribunal, no consideró que, dada la asociación que existe entre el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a la Utilidad de las Empresas (IUE) en lo que concierne al cómputo del crédito fiscal y la deducibilidad del gasto, el art. 15 del DS N° 24051, establece expresamente que, también serán deducibles todo otro tipo de gasto directo, indirecto, fijo o variable de la Empresa necesario para el desarrollo de la producción y de las operaciones mercantiles de las mismas, tales como los gastos de promociones y publicidad. En consecuencia el gasto efectuado por publicidad que demuestra la posición institucional frente a la remediación del cerro Rico de Potosí, que involucra el proyecto San Bartolomé, está directamente relacionado con la obtención de rentas gravadas de la Empresa, no siendo correcto que el Juez exija más respaldo cuando la norma no regula estas exigencias, debiendo primar en todo caso, la sana crítica y razonabilidad del juzgador respecto a la prueba de descargo presentada.

**I.2.1.7.** Subsidio Pre natal Tarija Bs.19.057.-Crédito Fiscal Bs.2.477.-

El tribunal de alzada, a tiempo de valorar la prueba observó que las personas beneficiarias del subsidio de lactancia no son empleados de la Empresa "Manquiri" S.A., y por tanto no se hubo demostrado dicho beneficio, sin embargo, no consideró que este beneficio se lo entrega en cumplimiento de lo establecido en el art. 101 del Código de Seguridad Social (CSS) y el art. 25 del DS N° 21637, por tanto, son gastos que tienen relación directa con el personal dependiente y constituye un gasto administrativo con incidencia directa en la actividad que realiza la Empresa, en ese entendido la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) estableció línea doctrinal en las distintas resoluciones Jerárquicas STGRJ/0180/2010, AGIT- RJ 0182/2010 entre otras.

**I.2.1.8.** Orio Nor Seguridad Potosí Limitada Bs.116.342,83.- y Crédito Fiscal Bs.15.125.-

Este gasto fue rechazado por los de instancia, porque, no se habría presentado planilla del personal de la Empresa que presta servicio de seguridad en la infraestructura e instalaciones del proyecto minero, sin embargo, cabe puntualizar que de la glosa del detalle del servicio contenido en ambas facturas, se evidencia que

es por servicios de seguridad, que está ligado como gasto con la actividad minera, los mismos que se hallan respaldados contablemente.

### **I.3. PETITORIO**

Concluyó solicitando que, el Tribunal Supremo de Justicia, dicte Auto Supremo casando parcialmente el Auto de Vista impugnado, y se disponga la devolución del crédito fiscal a favor de la Empresa de Bs.2.936.943,96.-

#### **I.2.2. Recurso de Casación en el fondo de la Gerencia Distrital de Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales**

Respecto a la Compañía Logística de Hidrocarburos, que a efectos de la devolución impositiva corresponde establecer que, el contribuyente, debe cumplir tres requisitos: 1) Que exista la factura original; 2) Que se encuentre vinculado con la actividad gravada por el contribuyente; y 3) Que la transacción se haya efectivamente realizado.

Que, la prestación del servicio y el pago se han efectuado en el mes de octubre 2008, sin embargo el hecho generador fue en el mes de septiembre en ese entendido, la factura debió emitirse en dicho mes y no en el siguiente.

Respecto a la factura emitida por la Policía Nacional, es el mismo razonamiento que el anterior.

Las facturas emitidas por FINNING BOLIVIA S.A., el hecho imponible se suscitó en el mes de septiembre, razón por la que se debió facturar en dicho momento.

Que el Auto de Vista ahora recurrido, no efectuó una descripción individualizada respecto a que facturas son válidas para el reconocimiento de crédito fiscal, vulnerando el debido proceso establecido en la SC N°2227/2010-R, que establece que, toda resolución con la finalidad de garantizar el derecho a la motivación, debe estar debidamente fundamentada.

Respecto a las facturas emitidas por Mario Chambi Indan, Sonia Mayu Condori, Susana Silvia Medrano Colque, Reynaldo Ayarachi Vargas, Empresas de Correos Global, María Inés Saavedra Toledo, Condori Zenteno Nicolás, Castrillon Alexis Arley, Marca Condori Jhonny, Juan Tapia Lopez y Carlos Caballero S.R.L., el hecho generador se suscitó en un mes distinto al de sus emisiones, en ese orden el inc. b) del art. 4 de la Ley 843 y el art. 6 de la RND 10.0016.07, establecen que, son tres los requisitos que se deben cumplir, uno de ellos refiere que, la transacción se haya efectuado efectivamente; en el presente caso, el hecho generador fue en septiembre y se facturó en octubre, lo que demuestra que, la prestación de servicios no se efectuó en octubre, en consecuencia, se debe efectuar una nueva valoración de los elementos del Auto de Vista, respecto a la validación del crédito fiscal de un hecho generador suscitado en un mes distinto a la fecha de emisión.

Respecto a la factura emitida por Jorge Pammo Velarde, se establece que los servicios fueron prestados los meses de abril, mayo y junio de 2008 cuando su contrato fenecía el mes de enero 2008, plazo que imposibilita establecer si los gastos se encuentran vinculados al periodo fiscal octubre 2008, además que se vulneró el art.81 de la Ley 2492 respecto a la oportunidad de presentación de prueba.

En cuanto a la factura emitida por Corporación Minera de Bolivia (COMIBOL), se llegó a establecer que la relación contractual entre esta y la Empresa Minera



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

"Manquiri" S.A., finalizó en septiembre de 2008, fecha en que se perfeccionó el hecho generador, por consiguiente, no correspondía reconocer un gasto inherente a otro mes.

En relación a la factura presentada por Kaiser, tiene el mismo antecedente y fundamento anterior con el aditamento que, los descargos fueron presentados con posterioridad incumpliendo lo establecido en el art. 81 de la Ley 2492.

Respecto a siete facturas y veintitrés Pólizas de Importación, en su momento de presentación, no contaban con los respaldos documentales y no fueron presentados al ente fiscal, vulnerando lo establecido en el art.76 y 81 del Código Tributario, entendiéndose que, la prueba aportada por el contribuyente en sede jurisdiccional vulnera dichos artículos.

Respecto a la inexistencia de ilícito tributario y errónea apreciación sobre el crédito fiscal imputado al periodo de fiscalización, se colige que, el Auto de Vista objeto del recurso, no efectuó una valoración integral de los hechos controvertidos, es decir, no se efectuó una compulsa entre lo demandado y los fundamentos de la respuesta, así como los fundamentos técnico jurídicos de la Sentencia, vulnerando lo establecido en la SC 2777/2014, inherente a la causalidad entre las denuncias y la valoración de las pruebas aportadas.

Por otro lado, a efectos de establecer los reparos confirmados para la devolución y rechazos respecto a la devolución de crédito fiscal, se debió realizar un cuadro, vulnerándose el principio de certeza y especificidad de la Sentencia, y el debido proceso.

#### **1.4. PETITORIO**

La Administración Tributaria, concluyó solicitando que, el Tribunal Supremo de Justicia, dicte Auto Supremo casando parcialmente el Auto de Vista impugnado, y en su mérito disponga la ratificación de la Sentencia N° 05/2014 de 6 de junio por consiguiente mantener incólume la Resolución Administrativa de CEDEIM N° 23-0000460-10 de 22 de septiembre.

#### **CONSIDERANDO II:**

#### **II. FUNDAMENTOS JURIDICOS DEL FALLO.**

La empresa EMMSA refiere y limita su acusación a la infracción de error de derecho en la apreciación de las pruebas consistentes en facturas y pólizas de importación, correspondiendo entre estas, notas fiscales de venta que no se encontrarían vinculadas con la actividad gravada, facturas que corresponderían a otros periodos fiscales y que no se encontrarían contabilizadas; asimismo, facturas y pólizas de importación que no contarían con medios fehacientes de pago, todas ellas expuestas bajo el cuestionamiento de error de derecho en su apreciación ante lo cual se hace preciso individualizar la normativa tributaria pertinente a objeto de examinar la acusación; es así que el art. 81 del Código Tributario (CT) en relación a la apreciación y pertinencia de la prueba señala: *" Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: 1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas..." (sic).*

Por otra parte en relación a la perfección del hecho generador y la obligación de extensión de la factura o nota fiscal equivalente, los arts. 4 y 8 de la Ley No. 843, señalan en forma expresa art. 4: *"El hecho imponible se perfeccionará: a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente; b) En el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior. En el caso de contratos de obras de construcción, a la percepción de cada certificado de avance de obra. En todos los casos el responsable deberá emitir la factura, nota fiscal o documento equivalente..."* [sic] por su parte el art. 8 de la misma ley establece los criterios de validez del crédito fiscal señalando que; solamente darán lugar al cómputo del crédito fiscal, las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen. Así mismo el art. 6 de la RND 10.0016.07, normativa expresa que compele al responsable a dar cumplimiento a las condiciones esenciales de la configuración del hecho generador y validación del cómputo del crédito fiscal aceptados por nuestra normativa tributaria.

En ese contexto, la acusación de error de derecho en la apreciación de las pruebas emergentes de depuración de facturas varias presentadas en la fase administrativa como fase judicial deben ser abordadas en ese estricto marco jurídico; correspondiendo también señalar que la valoración y compulsión de las pruebas, es una atribución privativa de los Juzgadores de Instancia e inculparable en casación, a menos que se demuestre fehacientemente la existencia de error de hecho o derecho en la apreciación de las pruebas; por lo cual a efecto de verificar la acusación revisamos cada una de ellas bajo el siguiente detalle:

#### **II.1. Facturas ICE Ingenieros S.A.**

La acusación se circunscribe en la valoración del *ad quem*, que estableció que las facturas emitidas por ICE Ingenieros S.A., son del 22 de septiembre de 2008, cuando en los hechos las mismas son del 1ro de octubre de 2008, por lo cual transgredirían el principio de congruencia, por cuanto no se consideró la prueba aportada que respalda la factura consistente en los contratos de construcción de Diques de Colas del proyecto San Bartolomé, cuyo pago por los servicios ejecutados el mes de septiembre, se realiza una vez aprobada su ejecución, consecuentemente la factura emitida razonablemente corresponde a octubre, en consecuencia se dio aplicación a lo establecido en los arts. 4 y 8 de la Ley 843, art. 8 del Decreto Supremo (DS) N° 21530 y art. 43.I de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10.16.07 que establecen que se debe facturar en el periodo fiscal que se liquida.

De revisión de las facturas Nos. 2723 y 2724 cursantes en el 4to. Cuerpo se puede evidenciar como fecha de emisión de la nota fiscal el día 1ro. de octubre de 2008, dándose cumplimiento a una de las condiciones de validez del crédito fiscal,





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

asimismo de datos del proceso se evidencia que el contrato que avala el servicio es de fecha 8 de octubre de 2006, el cual prevé que la relación contractual tendrá una vigencia de 490 días, computable a partir del 5 de octubre de 2006 Fs. 643, cuyo cómputo concluye a inicios del año 2008. Si bien es cierto que el art. 43 de la RND N° 10.16.07 establece que los créditos fiscales contenidos en las facturas notas fiscales o documentos equivalentes, serán imputados en el período fiscal al que corresponda la fecha de emisión del documento, no debe dejarse de la lado la normativa específica de cumplimiento obligatorio contenida en la misma RND a través de su art. 6 y principalmente el art. 4 de la Ley N° 843, que establece que una vez perfeccionado el hecho generador del IVA, obligatoriamente debe emitirse la correspondiente factura, nota fiscal o documento equivalente hecho que no sucedió en el presente caso al ser este un servicio que fue prestado con anterioridad al período octubre de 2008, lo cual no puede interpretarse de ninguna manera como una colisión de normas tributarias, simplemente como los efectos del producto de una relación jurídica que no se acomoda a las estipulaciones tributarias de acuerdo al art.15 del CT Ley N°2492, de lo cual se evidencia que si bien el crédito fiscal fue erradamente descartado por error de verificación de fecha, en aplicación del principio de verdad material exigido por el art. 180 de la CPE y dentro los criterios de validez del crédito fiscal establecidos por los arts. 4 y 8 de la Ley 843, art. 8 del Decreto Supremo (DS) N° 21530 y art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10.16.07, se evidencia la correcta depuración de este crédito fiscal, mostrándose que el tribunal de alzada no evidenció estos extremos, por lo cual se mantiene la depuración del crédito.

#### II.2. Facturas La Precisa

Denunció la depuración del crédito fiscal bajo argumento de que estas no establecerían la relación con la actividad de la Empresa; sin embargo, refiere que no se apreciaron las pruebas documentales de respaldo presentadas que refieren a pagos efectuados por mantenimiento de máquinas y equipos del proyecto San Bartolomé, así como el alquiler de camioneta para la realización de trabajos de mantenimiento de la maquinaria y equipos del proyecto, lo que demuestra que este gasto indiscutiblemente tiene relación con la actividad minera, aspecto respaldado en los libros contables de la Empresa.

Con relación a este crédito fiscal se evidencia la presentación de las facturas descritas, notas fiscales que muestran que el servicio técnico prestado al Departamento de Operaciones con mano de obra directa fue efectuado y corresponde al período septiembre de 2008, evidenciándose asimismo que el hecho generador se perfeccionó en dicho mes, toda vez que lo que sucedió primero fue la finalización del servicio y no así el pago total o parcial del precio, lo cual muestra que el sujeto pasivo debió tomar en cuenta el período fiscal en el cual ocurrió la conclusión de la prestación, para la emisión de la factura en virtud a lo dispuesto por los arts. 4.b de la Ley 843 y art. 6 de la RND N°10.0016.7. Asimismo de fs. 10.353 a 10.357 se extracta de su contenido documental en el cual se señala "alquiler de un equipo para Mauricio Pacheco", lo cual muestra la contradicción e imposibilidad de poder establecer la relación con la actividad de la empresa, factura depurada de acuerdo a normativa por el tribunal de alzada.

Ante casos como este detectados por la doctrina tributaria respecto a la importancia de la vinculación de las compras por gastos operativos de un contribuyente, aclara que: "El objetivo perseguido ha sido evitar que una determinada cantidad de operaciones consumidas particularmente por dueños de las Empresas, directivos, su personal o terceros, sean deducidas en la liquidación por la misma, por el solo hecho de haber sido facturadas a su nombre." (Fenochietto Ricardo. *El Impuesto al Valor Agregado*, 2da. Edición, Buenos Aires: Editorial "La Ley", 2007. Pág. 631),

### **II.3. Facturas identificadas como Administración Autónoma para Obras Sanitarias**

Acusa el rechazo de estas facturas considerando que el servicio de agua, cuya fecha de emisión y pago es de octubre de 2008 aunque el consumo corresponde a meses anteriores, desconociendo la regulación normativa establecida en el numeral 3 de la RA Nº05.039.99, que establece expresamente que, los usuarios de estos servicios a los efectos de la determinación del crédito fiscal deben considerar para su aplicación la fecha de emisión de dichas facturas, aún en el caso de que no estuvieran canceladas. En este grupo están también las emitidas por concepto del servicio de telecomunicaciones, desconociendo lo establecido en el art. 43 de la RND 10.0016.07 que permite considerar la imputación de los créditos fiscales en la fecha de emisión o del efectivo pago.

Compulsadas las facturas se evidencia que las mismas fueron depuradas a consecuencia que las mismas corresponden a los meses de junio, agosto y septiembre del 2008, siendo que el gasto no se encuentra dentro del periodo fiscal verificado que fue el de octubre de 2008; contraviniendo lo señalado por el art. 4 de la ley 843 y art. 4 del D.S. 21530; asimismo el argumento vertido por EMMSA sobre la aplicación del art 43 segundo párrafo de la RND 10.0016.07, sobre el tiempo de validez de imputación del crédito fiscal no es aplicable al caso de autos, careciendo de relevancia dicho argumento, toda vez que la normativa señalada se aplica a casos de imputación del crédito para el impuesto al Régimen complementario del Impuesto al Valor Agregado RC-IVA; por lo cual se evidencia que el tribunal *ad quem*, valoró correctamente las pruebas señaladas depurando correctamente este crédito.

### **II.4. Honorarios Profesionales CEAS S.R.L - Ernst Young Ltda. Bs.194.3000.- y Crédito Fiscal**

El tribunal *ad quem*, observó que el contrato de prestación de servicios suscrito con CEAS S.R.L., del 10 de enero 2008, tenía un vigencia de tres meses y que la factura fue emitida recién en octubre de 2008. La prueba acusada de error de derecho en su valoración refiere que, este contrato, fue para la prestación de servicio profesional necesario para la actividad exportadora; por lo que, resulta evidente la contratación efectuada que fue renovada en octubre de 2008, y que no se precisaba de un contrato escrito tomando en cuenta que, en materia comercial, la voluntad de contratar y de obligarse, puede expresarse de manera verbal o por escrito conforme lo establece el art. 787 del Código de Comercio.

Ante la Interpretación propuesta por el contribuyente se hace imperativo señalar que la doctrina y en este caso la normativa tributaria ha establecido



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

estamentos legales que permeabilizan la acción y eficacia de la obligación tributaria las cuales están claramente visualizadas en los arts. 14 y 15 de la Ley N° 2492 Código Tributario (CT), las cuales señalan: "*art. 14 (Inoponibilidad) I. Los convenios y contratos celebrados entre particulares sobre materia tributaria en ningún caso serán oponibles al fisco, sin perjuicio de su eficacia o validez en el ámbito civil, comercial u otras ramas del derecho...*" [sic] "*art. 15 (Validez de los actos). La obligación tributaria no será afectada por ninguna circunstancia relativa a [...] la naturaleza del contrato celebrado, la causa, el objeto perseguido por las partes, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas. ...*" [sic], es en este entendimiento que el contrato verbal suscrito entre EMMSA y la empresa consultora que presto el servicio no es oponible ante la AT, también debe precisarse que las facturas medios de probanza en este caso no cumplen con el periodo de imputación legal que les otorga el art. 43 de la RND 10.0016.07, lo cual muestra que el tribunal de alzada depuró correctamente estas facturas, no evidenciándose la infracción de error de derecho en la apreciación de estas pruebas.

#### **II.5. Facturas de transporte aéreo y facturas de hospedaje**

El sujeto pasivo refiere que presentó las planillas de sueldos y salarios del personal dependiente correspondiente a los meses junio, septiembre y diciembre de 2008, que evidencian que los gastos por viajes y hospedaje fueron realizados por personal dependiente de la Empresa minera Incluyendo el mes de octubre, demostrando con prueba documental que, estos gastos se encuentran vinculados con la actividad gravada.

Ante el razonamiento del contribuyente es preciso señalar que el art. 8 de la Ley N° 843 establece que, sólo darán lugar al crédito fiscal, las compras, adquisiciones, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen. Así también, el DS N° 21530 Reglamento al Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 8 establece que: "*El crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8 inciso a) de la Ley 843, es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen, vinculadas con la actividad sujeta al tributo.*" [sic].

Teniendo en cuenta que, las compras de pasajes y hospedaje consideradas como gastos que generen simultáneamente crédito fiscal, se establece que, el sujeto pasivo para beneficiarse del crédito fiscal (IVA) por estos servicios, debe cumplir con dos requisitos: 1) Que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen, y 2) que se vinculen con la actividad sujeta al tributo. En la especie se evidencia que las pruebas no cumplen con estas proposiciones legales de exigencia obligatoria, hecho que muestra que el tribunal de alzada hizo una acertada valoración legal de la prueba no evidenciándose error de derecho en la apreciación.

#### **II.6. Gastos de publicidad**

El tribunal de alzada observo que, no se precisó a qué tipo de publicidad se habría realizado y que estuviere vinculada con la actividad económica de exportación.

El tribunal, no consideró que, dada la asociación que existe entre el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a la Utilidad de las Empresas (IUE) en lo que concierne al cómputo del crédito fiscal y la deducibilidad del gasto, el art. 15 del DS N° 24051, establece expresamente que, también serán deducibles todo otro tipo de gasto directo, indirecto, fijo o variable de la Empresa necesario para el desarrollo de la producción y de las operaciones mercantiles de las mismas, tales como los gastos de promociones y publicidad. En consecuencia el gasto efectuado por publicidad que demuestra la posición institucional frente a la remediación del cerro Rico de Potosí, que involucra el proyecto San Bartolomé, está directamente relacionado con la obtención de rentas gravadas de la Empresa, no siendo correcto que el Juez exija más respaldo cuando la norma no regula estas exigencias, debiendo primar en todo caso, la sana crítica y razonabilidad del juzgador respecto a la prueba de descargo presentada.

Ante el argumento vertido por el contribuyente quien confunde la naturaleza del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Utilidades (IU) exponiendo la deducibilidad del gasto del IU previsto por el DS N° 24051 norma que reglamenta el gasto directo, indirecto, fijo o variable de una Empresa necesarios para el desarrollo de la producción y de las operaciones mercantiles de las mismas, norma aplicada exclusivamente para el IU, asociándola a los efectos del cómputo del crédito fiscal del IVA, sin advertir que ambos impuestos son de naturaleza distinta, pues mientras el primero es un impuesto indirecto de aplicación sobre una manifestación indirecta o mediate de la capacidad económica como ser el consumo, el otro es un impuesto directo que se aplica sobre una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica de las empresas, impuesto y crédito fiscal que gozan de normativa específica cuya asociación e interpretación por parte del contribuyente no es motivo de mayor análisis. Evidenciándose que el valor legal de la prueba que le dio el tribunal de alzada a las pruebas es el correcto, toda vez que las mismas tampoco se ajustan a las condiciones de validez previstas por el art. 8 de la Ley 843, art. 8 del Decreto Supremo (DS) N° 21530, siendo correcta y acertada la depuración efectuada por el *ad quem*.

#### **II.7. Subsidio Pre natal Tarija**

El tribunal de alzada, a tiempo de valorar la prueba observó que las personas beneficiarias del subsidio de lactancia no son empleados de EMMSA, y por tanto no se hubo demostrado dicho beneficio, sin embargo, no consideró que este beneficio se lo entrega en cumplimiento de lo establecido en el art. 101 del Código de Seguridad Social (CSS) y el art. 25 del DS N° 21637, por tanto, son gastos que tienen relación directa con el personal dependiente y constituye un gasto administrativo con incidencia directa en la actividad que realiza la Empresa, en ese entendido la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) estableció línea doctrinal en las distintas resoluciones Jerárquicas STGRJ/0180/2010, AGIT- RJ 0182/2010 entre otras.

Al respecto debe precisarse que en obrados se evidencia la existencia de facturas pero el tribunal *ad quem* no pudo evidenciar la vinculación del gasto con la actividad exportadora ante la inexistencia de documentación que acredite tal hecho,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

por lo cual el contribuyente no cumplió con una de las condiciones de validez del crédito previstos por el art. 8 de la Ley 843, art. 8 del Decreto Supremo (DS) N° 21530, evidenciándose en contraposición que el tribunal de alzada efectuó una valoración legal adecuada a las pruebas, depurando correctamente este crédito;

**II.B. Orío Nor Seguridad Potosí Limitada**

Este gasto fue rechazado por los de instancia, porque, no se habría presentado planilla del personal de la Empresa que presta servicio de seguridad en la infraestructura e instalaciones del proyecto minero, sin embargo, cabe puntualizar que de la glosa del detalle del servicio contenido en ambas facturas, se evidencia que es por servicios de seguridad, que está ligado como gasto con la actividad minera, los mismos que se hallan respaldados contablemente.

Debe precisarse que en obrados se evidencia la existencia de las facturas con la glosa correspondiente, sin embargo el tribunal de alzada no pudo evidenciar la vinculación del gasto con la actividad exportadora ante la Inexistencia de documentación que acredite tal hecho, por lo cual el contribuyente no cumplió con una de las condiciones de validez del crédito previstos por el art. 8 de la Ley 843, art. 8 del Decreto Supremo (DS) N° 21530, evidenciándose en contraposición que el tribunal de alzada efectuó una valoración legal adecuada a las pruebas y como consecuencia una correcta depuración del crédito.

De todo lo hasta aquí considerado; se hace necesario puntualizar que no toda prueba por el hecho de proponerse como medio de probanza debe ser mecánicamente admitida, siendo que un medio de prueba requiere el cumplimiento de ciertas exigencias establecidas por ley; es así que el marco normativo vigente exige que; para la validez de una prueba como un medio de demostración y probanza idóneo requiere que la misma sea pertinente admisible y oportuna, debiendo ser descartadas aquellas que sean manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas; dicho de otra manera la prueba será pertinente cuando responda a la función que le es propia, esto es, cuando el hecho, sobre el cual versa dicha prueba supone un elemento útil para la declaración judicial del *factum probandum*, entonces, podríamos considerar como uno de los requisitos principales para la pertinencia de un determinado medio de prueba, la relación que debe existir entre el hecho que pretende acreditarse con este medio probatorio y los hechos que constituyen el objeto de la controversia.

En la especie, de lo referido *ut supra* se evidencia que el soporte probatorio acusado de error de derecho en su apreciación, no cumple con las condiciones de validez que le exige la norma, por lo cual el fundamento del Auto de Vista N° 130/2014 de 12 de diciembre de 2014, en relación a este crédito fiscal, se ha apegado a un fundamento estricto de derecho, basado en una interpretación correcta del precepto normativo, que se adecua a la realidad fáctica, preceptos que fueron advertidos por el tribunal de alzada, habida cuenta que la norma sustantiva material tributaria descrita es clara en su concepto, mostrándose que el contribuyente obtuvo indebidamente a través de crédito fiscal no computable Certificados de Devolución Impositiva, al no corresponder la aceptación del crédito fiscal contenido en las

facturas acusadas en el presente recurso, las cuales fueron presentadas por el contribuyente ante la Administración Tributaria para acceder a los CEDEIM.

Consiguientemente, se establece que, la Sala Social y Administrativa del Tribunal Departamental de Justicia de Potosí, al no computar un crédito fiscal que no goza de condiciones de validez, obró correctamente; por todo ello, al no ser evidente la infracción de error de derecho en la apreciación de las pruebas acusada en el recurso de casación de EMMSA, corresponde aplicar los arts. 271.2 y 273 del Código de Procedimiento Civil (CPC), por mandato de la norma permisiva contenida en los arts. 214 y 297. II de la Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992 y 74. 2 de la Ley N° 2492 Código Tributario.

#### **II.2.2. Recurso de Casación en el fondo de la Gerencia Distrital de Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales**

En mérito a los antecedentes corresponde contextualizar la problemática traída en el recurso de casación en el texto del art. 180.I de la Constitución Política del Estado (CPE), norma supra-legal que impele a la jurisdicción ordinaria a la búsqueda objetiva de la verdad material, principio procesal que también se encuentra estipulado en el artículo 30.11 de la Ley del Órgano Judicial; norma que compele a las autoridades a fundamentar sus resoluciones con la prueba relativa a los hechos y circunstancias, de la forma como ocurrieron y en estricto cumplimiento de las garantías procesales; es decir, dando prevalencia a la verdad, a la realidad de los hechos, a la verdad pura, antes de subsumir el accionar jurisdiccional en ritualismos procesales que no siempre pudieran conducir a la correcta aplicación de la justicia.

El recurso de casación en el fondo presentado por la Administración Tributaria, se circunscribe a acusaciones que guardan relación sobre una temática cuya controversia está indirectamente relacionada con el acaecimiento del hecho generador de las prestaciones de servicios en periodos de tiempo anteriores a la emisión de las facturas y las condiciones de validez y el momento de imputación del crédito fiscal computable, por lo cual a efecto de una acertada comprensión se ha procedido a aglutinar las facturas con una problemática idéntica a efecto de una mejor comprensión mediante fundamentos que sirvan en conjunto para cada grupo de créditos fiscales.

A este fin, se hace preciso nuevamente referir la normativa específica respecto al cómputo del crédito fiscal, el art. 8. a) de la Ley N° 843, y las condiciones de imputación de ese crédito, evidenciándose que sólo darán lugar al crédito fiscal, las compras, adquisiciones, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen, norma complementada por el art. 8 del DS N° 21530 Reglamento al Impuesto al Valor Agregado, que establece: *"El crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8 inciso a) de la Ley 843, es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen, vinculadas con la actividad sujeta al tributo."* [sic], asimismo lo señalado por la RND 10-0016-07, de 18 de mayo de 2007, en sus arts. 6 y 43 respecto al momento de la emisión de la factura y el periodo de imputación del crédito fiscal, de todo lo cual a entendimiento de este



Estado Plurinacional de Bolivia.

*Organo Judicial*

tribunal se colige que las condiciones de validez del crédito fiscal computable debe cumplir y demostrar tres presupuestos formales y materiales necesarios, esenciales y concurrentes: 1) La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme lo establece el art. 4.a), concordante con el art. 8.a), de la Ley N° 843, nota fiscal emitida por quien transfiere, presentada en original. 2) Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada de acuerdo a lo establecido en el art. 8.a), de la Ley N° 843; y 3) La realización efectiva de la transacción, es decir que se perfeccione con el pago y la entrega del bien o servicio. En ese entendido corresponde verificar la acusación, a cuyo efecto revisamos cada una de ellas bajo el siguiente detalle:

**II.2.2.1. Facturas: Compañía Logística de Hidrocarburos; Policía Nacional; Finning Bolivia S.A.; Mario Chambi Inclán; Sonia Mayu Condori; Susana Silvia Medrano Colque; Reynaldo Ayarachi Vargas; Empresa de Correo Global; María Inés Saavedra Toledo; Nicolas Condori Zenteno; Castrillón Alexis Arley; Marca Condori Jhony; Juan Tapia López; Carlos caballero; Kaiser, Ricardo Jorge Pammo Velarde y Comibol.**

De revisión de este grupo de crédito fiscal se puede verificar que la prueba valorada por el tribunal de alzada está relacionada indirectamente al momento del acaecimiento del hecho generador, que en caso de estas facturas se suscitó en un mes distinto al de las emisiones de las facturas presentadas por EMMSA, en ese orden las normas específicas establecidas en el inc. b) del art. 4 de la Ley 843 y el art. 6 de la RND 10.0016.07, (ya desarrolladas precedentemente), establecen que en todos los casos el responsable está obligado a girar la factura nota fiscal o documento equivalente, en el caso de servicios, el momento en que finalice la ejecución o prestación o de la percepción total o parcial del precio, al margen de ello de conformidad con el art. 8 de la ley 843 y art. 8 del DS N° 21530 Reglamento al Impuesto al Valor Agregado, son tres las condiciones que se deben cumplir para el cómputo del crédito fiscal, uno de ellos refiere que, la transacción se haya efectuado efectivamente; en el presente caso, el hecho generador acaeció en el mes de septiembre y se facturó en el mes de octubre, lo que demuestra que, la prestación de servicios no se efectuó en octubre, condición no cumplida por el crédito fiscal para su validez, como consecuencia de ello, se evidencia que el tribunal de alzada validó un crédito fiscal contrario a los preceptos establecidos en la normativa referida, por lo cual se evidencia que el contribuyente no cumplió con las condiciones de validez del crédito previstos por la normativa referida, evidenciándose que el tribunal de alzada no efectuó una valoración legal adecuada de estas pruebas.

**II.2.2.2. Facturas y Pólizas de Importación observadas por falta de medios fehacientes de pago**

Respecto a siete facturas y veintitrés Pólizas de Importación, la AT se limita a observar y volver a redundar en un argumento que ya fue debatido dentro del proceso, indicando que en el momento de presentación de estas facturas y las pólizas, no contaban con los respaldos documentales y no fueron presentados por el sujeto pasivo al ente fiscal, reiterando que se ha vulnerado lo establecido en el art.76 y 81 del Código Tributario, en el entendido que la prueba aportada por el

contribuyente en sede jurisdiccional vulnera dichos artículos. Asimismo se evidencia la inexistencia de acusación de infracción alguna sobre este crédito fiscal.

Ante el retórico cuestionamiento y ante la ausencia de causal de infracción en este punto del recurso de casación traído a este tribunal por la AT, de revisión de obrados se evidencia que el sujeto pasivo mediante memorial de fecha 14 de diciembre de 2010 cursante a fs. 10.966 a 10.976, dentro de plazo probatorio ratificó y acompañó el crédito fiscal de descargo ahora acusado, habiendo la juez de la causa, mediante decreto de 16 de diciembre de 2010 cursante a fs. 10.976 vta., providenciado *"Por ratificada y la prueba documental presentada, arrímese a sus antecedentes con noticia contraria" [sic]*, sin que dicha prueba hubiese sido objeto de reclamo alguno u observación por parte de la Administración Tributaria, posteriormente mediante Auto Supremo N° 788 de 24 de diciembre de 2013, el Tribunal Supremo de Justicia en una de sus salas anuló obrados hasta la sentencia de fs. 11.101 a 11.114, disponiendo que la Juez a quo sin espera de turno ni dilación alguna, bajo responsabilidad administrativa, proceda a emitir una nueva sentencia con los argumentos expuesto en la parte considerativa del Auto Supremo; todo ello bajo el entendimiento de que dicha prueba (facturas y pólizas) aportada en instancia jurisdiccional, *"no debió ser ignorada o dejar de ser valorada por los de instancia"*, razón por la que se anuló obrados para que se valoren las mismas, tomando en cuenta que la prueba en un sentido procesal, constituyen los medios de verificación de las proposiciones de los litigantes en juicio, con la finalidad de crear convicción en el juzgador sobre los hechos demandados, misma que debe ser valorada en su conjunto con lo que se estaba vulnerando el derecho al debido proceso y con ello el derecho a la defensa, consagrados y protegidos por los arts. 115 y 1119 de la Constitución Política del Estado e incumpliendo las provisiones contenidas en los arts. 190, 192, 236 del CPC.

Todo ello evidencia que el tribunal de alzada efectuó una valoración de la prueba, la misma que no ha sido cuestionada de forma alguna por la Administración Tributaria, entidad que se ha limitado a repetir un argumento que ya fue rebatido con anterioridad por este tribunal, lo cual muestra un mero acto dilatorio sin mayor argumentación que no merece mayor abundamiento.

Consiguientemente, se establece que, la Sala Social y Administrativa del Tribunal Departamental de Justicia de Potosí, al confirmar parcialmente la Sentencia N°05/2014 de 6 de junio, obró incorrectamente; por todo ello, al ser evidente en parte las acusaciones formuladas en el recurso de casación de la Gerencia Distrital de Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales, corresponde aplicar en parte los arts. 271, 4 y 274 del Código de Procedimiento Civil (CPC), por mandato de la norma permisiva contenida en los arts. 214 y 297. II de la Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992 y 74. 2 de la Ley N° 2492 Código Tributario.

**POR TANTO:** La Sala Contenciosa y Contenciosa Adm.; Social y Adm. Primera del Tribunal Supremo de Justicia, con la atribución conferida en el art. 184.1 de la Constitución Política del Estado y el art. 42.1.1 de la Ley del Órgano Judicial, **CASA** parcialmente el Auto de Vista N° 130/2014 de 12 de diciembre, cursante de fs. 11563 a 11573, y deliberando en el fondo, se dispone la modificación de la Resolución





Estado Plurinacional de Bolivia

Organismo Judicial

Administrativa de CEDEIM N° 23-0000460-10 de 22 de septiembre de 2010, respecto a los reparos declarados válidos, conforme los entendimientos desarrollados en la presente resolución, debiendo procederse a una nueva liquidación, con las sanciones correspondientes de ley; así mismo declara **INFUNDADO** el recurso de casación en el fondo de la Empresa Minera Manqutri S.A. de fs. 11634 a 11644.

**Regístrese, notifíquese y devuélvase.**

*[Handwritten signature]*  
Dr. Antonio G. Cordero Zúñiga  
PRESIDENTE SALA CONTENCIOSA SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

**ANTE MI**

*[Handwritten signature]*  
Abog. Pedro G. Fernández Zúñiga  
SECRETARIO DE CÁMARA  
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA PRIMERA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

*[Handwritten signature]*  
Dr. Pastor Mamani Vilca  
PRESIDENTE SALA CONTENCIOSA SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA,  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

AUTO SUPREMO N° 410 de fecha 09 de junio de 2015

LIBRO DE TOMAS DE RAZON N° 03/2015

Certifico.

*[Handwritten signature]*  
Abog. Pedro G. Fernández Zúñiga  
SECRETARIO DE CÁMARA  
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA PRIMERA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA